



**Tikrit Journal of Administrative
and Economic Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The impact of time constraint on the practice of professional skepticism
for the auditor in Iraq**

Ghufran Alaa Jabbar*, Abbas Hamid Yahya Al-Tamimi

College of Administration and Economics, University of Baghdad

Keywords:

time constraint, the practice of professional skepticism.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 25 Feb. 2023

Accepted 07 Mar. 2023

Available online 31 Mar. 2023

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE
UNDER THE CC BY LICENSE

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



*Corresponding author:

Ghufran Alaa Jabbar

College of Administration and Economics,
University of Baghdad



Abstract: The research aims to shed light on the time constraint and its importance as a determinant in the work of the auditor, and clarify the concept and importance of his practice of professional skepticism and indicate the impact of time constraints on it. To achieve the objectives of the research, the researcher prepared a questionnaire according to the five-point Likert scale. In its preparation, it took into account the compatibility with the characteristics of the study population represented by auditors working in the Federal Office of Financial Supervision and auditors working in private auditing companies and offices, as well as specialized academics. The researcher reached conclusions, the most important of which is that the auditor prepares an audit program that is not compatible with the required tasks and the time available to him. Also, time restriction leads to less audit evidence, which reflects negatively on the results of the audit and the expression of a neutral technical opinion. The most important recommendation reached by the researcher is the need for the auditor to develop an audit program commensurate with the size of the tasks and the time available.

تأثير قيد الوقت في ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات في العراق

عباس حميد يحيى التميمي

غفران علاء جبار

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد

المستخلص

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على قيد الوقت وأهميته كمحدد في أعمال مراقب الحسابات، وتوضيح مفهوم وأهمية ممارسة الشك المهني، ولتحقيق أهداف البحث قام الباحثان بإعداد استمارة استبانة وعلى وفق مقياس ليكرت الخماسي، وقد أخذت بالحسبان في إعدادها التوافق مع خصائص مجتمع الدراسة، وإن مجتمع البحث المستهدف متمثل بمراقبي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومراقبي الحسابات العاملين في شركات ومكاتب التدقيق الخاصة، فضلاً عن الأكاديميين المختصين في هذا المجال. وقد توصل الباحثان إلى استنتاجات كان أهمها أن مراقب الحسابات يقوم بإعداد برنامج تدقيقي لا يتوافق مع المهام المطلوبة والوقت المتاح له. كما أن قيد الوقت يؤدي إلى تقليل أدلة التدقيق، مما ينعكس سلباً على نتائج التدقيق وإبداء رأياً فنياً محايداً. أما أهم التوصيات التي توصل إليها الباحثين هي ضرورة قيام مراقب الحسابات بوضع برنامج تدقيقي يتناسب مع حجم المهام والوقت المتاح.

الكلمات المفتاحية: قيد الوقت، ممارسة الشك المهني.

المقدمة

تعد ممارسة الشك المهني التي ينبغي أن يقوم بها مراقب الحسابات الدعامة الأساسية لجودة التدقيق، والتي تعد من المفاهيم الضرورية لممارسة مهنة التدقيق، مما قد يكون لها تأثير على كفاءة أحكام وقرارات مراقب الحسابات، كما يعد الشك المهني من المهارات الشخصية المرتبطة باتجاهات وسلوك مراقب الحسابات وشخصيته المهنية، ومما لا شك فيه أن تطوير هذه المهارات يمكنه من التعرف على حقيقة العمل الذي يجري تدقيقه، وذلك من خلال التجميع والتقييم الموضوعي لأدلة التدقيق ومعرفة حجم المخاطر التي تواجهها الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وإبداء الرأي المهني المناسب. إن هيئات التدقيق وشركات ومكاتب التدقيق الخاصة تصطدم بقيد الوقت، وذلك لأهمية الموازنة التقديرية للوقت لأنها تستخدم كأساس لتقدير أتعاب خدمات التدقيق وتكلفة أدائها وتحديد وقت الإنجاز لمراقب الحسابات وتقييم أدائه، بما يحد من قدرته على التأكد من صحة أدلة التدقيق وكفائتها والمعلومات التي حصل عليها من إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وبالتالي يحد من قدرته على ممارسة الشك المهني، ولأجل تحقيق أهداف البحث فقد تم تقسيمه على أربعة محاور، تناول المحور الأول منهجية البحث ودراسات سابقة، أما المحور الثاني فقد انصب على عرض مفهوم قيد الوقت، وأهميته، ومؤشرات قياسه، وخصص المحور الثالث لعرض مفهوم الشك المهني، وأهميته، وخصائصه، والعوامل المؤثرة فيه، أما قياس علاقة الارتباط والتأثير بين قيد الوقت وممارسة الشك المهني فكان موضوعاً للرابع وقد اختتم البحث بالاستنتاجات والتوصيات التي تمثل المحور الخامس منه.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً. مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في قلة الوقت المتاح لمراقب الحسابات لممارسة الشك المهني عند قيامه بعملية تدقيق الحسابات، ويمكن التعبير عن مشكلة البحث بطرح السؤال الآتي (هل يؤثر قيد الوقت على مراقب الحسابات في ممارسته للشك المهني؟)

ثانياً. أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من خطورة تأثير ضيق الوقت على ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، إذ يؤثر ذلك بشكل كبير في اكتشافه للأخطاء والتحريفات الجوهرية والإبلاغ عن ذلك، مما يحتم على مراقب الحسابات تصميم عملية التدقيق التي تمكنه من اكتشاف الأخطاء التحريفات الجوهرية في ضوء الأهمية النسبية في الكشوفات المالية، وعلى أساس الوقت المتاح له.

ثالثاً. أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. التاثير النظري لقيد الوقت وأهميته كمحدد في أعمال مراقب الحسابات.
2. بيان مفهوم وأهمية ممارسة الشك المهني في أعمال مراقبة الحسابات. وتأثير قيد الوقت فيها.

رابعاً. فرضية البحث:

يستند البحث إلى الفرضية الأساسية الآتية:

1. توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية معنوية بين قيد الوقت وممارسة الشك المهني.
2. توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية معنوية لقيد الوقت في ممارسة الشك المهني.

خامساً. دراسات سابقة

1. دراسة (الزبيدي: 2014): بعنوان (العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين) (دراسة ميدانية) بحث منشور

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق المؤداة في مكاتب مراقبي الحسابات العراقيين، وترتيب هذه العوامل وفقاً لأهميتها النسبية، وقد اعتمد الباحث المنهج الاستقرائي، وذلك بتصميم وتوزيع استمارة استبانة على أفراد عينة البحث المتمثلة بمجموعة من مراقبي الحسابات وتم تحليل الإجابات باستخدام مجموعة من الوسائل الإحصائية، مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري. وقد توصل الباحث من خلال اختبار مجموعة من العوامل التنظيمية والسلوكية والشخصية، لها تأثيراً على تحقيق الجودة في عملية التدقيق.

2. دراسة (مبارك: 2018): بعنوان (التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وانعكاسه على جودة عملية المراجعة: دراسة تجريبية) رسالة ماجستير

هدفت الدراسة إلى السعي لاكتشاف تأثير تطبيق الشك المهني والتخصص المهني في جودة التدقيق، و اكتشاف تأثير التكامل ما بين الشك المهني والتخصص المهني في جودة التدقيق، وقد اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال تصميم وتوزيع استمارة استبانة على عينة البحث، المتمثلة بمجموعة من مراقبي الحسابات وقد تم استخدام مجموعة من الوسائل الإحصائية لتحليل الاستبانة والتوصل إلى النتائج، وقد توصلت الدراسة إلى أهم الاستنتاجات منها، أن ممارسة الشك المهني تعمل على تحسين جودة التدقيق وزيادة قدرة المدقق على كشف عمليات الاحتيال.

3. دراسة (Yustina & Gonadi: 2019): بعنوان

"The Negative Effect of Time Budget Pressure to Auditor Independence and Professional Skepticism"

(التأثير السلبي لضغط الوقت على استقلالية المدقق والشك المهني) بحث منشور هدفت الدراسة إلى بيان ما إذا كان لضغط الوقت تأثير على الشك المهني وإذا كان الأمر كذلك، فهل تم التأثير بواسطة استقلالية المدقق أم لا، وقد اعتمد الباحثون على المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال تصميم وتوزيع استبانة لـ (163) مراقب حسابات في شركات المحاسبة لاستطلاع آراءهم وتم تحليل الاستبانة والتوصل إلى النتائج من خلال مجموعة من الوسائل الإحصائية، وقد توصل الباحثون إلى أن استقلالية المدقق تتوسط جزئياً بين ضغط موازنة الوقت والشك المهني، مما يعني أن المدققين الخارجيين في بيئة البحث (اندنوسيا-جاكرتا) الذين يعانون من ضغوط عالية للوقت يميلون إلى تقليل استقلاليتهم بما يؤدي إلى تعميق الشك المهني.

سادساً. **موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة:** حاول الباحثان الربط بين الموضوعين هما قيد الوقت وممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات ودراسة العلاقة بينهما من خلال قياس تأثير قيد الوقت في ممارسة الشك المهني، ويأتي البحث الحالي مكملاً للدراسات السابقة وتميزاً عنها في أنه يُعد من أول الدراسات في البيئة العراقية على حد اطلاع الباحثان، إذ لم تتناول أية دراسة سابقة هذا العنوان بكل متغيراته.

المحور الثاني: قيد الوقت**أولاً. مفهوم قيد الوقت:**

إن معظم تكلفة التدقيق ترتبط بعامل الوقت، يقوم مراقب الحسابات بإعداد موازنة للوقت قبل البدء بعملية التدقيق، وإن هذه الموازنة تشكل عامل ضغط عليه عند تنفيذ عملية التدقيق ولها انعكاسات على كيفية قيامه بهذه العملية، إذ إنه سيشعر بأن هناك قيداً زمنياً عليه عند تنفيذ برنامج التدقيق، وذلك بسبب الموازنة المحدودة بين الوقت المتاح لهم والوقت المطلوب لاستكمال برنامج التدقيق، مما يؤثر على الكفاءة والفاعلية في إنجاز عمله (Jati & Suprasto, 2020: 24). لقد وضع الكتاب والباحثون تعريفات متعددة لقيد الوقت، إذ عرّفه (محمد) على أنه الجدول الزمني الذي يقدر من خلاله مراقب الحسابات الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق، وذلك عن طريق تحديد وتقدير الوقت اللازم لكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق (محمد، 2017: 131). وعلى المنوال ذاته فقد عرفوه (Broberg et al) بأنه سعي شركات ومكاتب التدقيق للتقليل والحد من تكاليف تدقيق الحسابات في محاولة لتقديم الخدمة للعملاء نتيجة لذلك فإنها تضغط على مراقب الحسابات للوفاء بموازنة الوقت (Broberg et al., 2017: 3).

ثانياً. أهمية قيد الوقت:

عند الدخول في أي مهمة تدقيق يقوم مراقب الحسابات بوضع موازنة زمنية مفصلة لكل مرحلة من مراحل عملية التدقيق، وإن هذه الموازنة تستخدم كأساس لحساب تكاليف التدقيق، وتخصيص موظفي التدقيق على المهام التدقيقية، وتقييم نتائج التدقيق، فضلاً عن أن الالتزام بالموازنة الزمنية هو إحدى طرق تقييم الأداء للعاملين من قبل رئيس فريق التدقيق ويضاف إلى ما تقدم أنها آلية تنظيمية ووسيلة مراقبة (Aswar et al., 2021: 311). وقد أضاف أحد الباحثين إيجابية قيد

الوقت تتمثل في زيادة كفاءة مراقب الحسابات وأعضاء فريق التدقيق ليتمكنوا من إنجاز المهام المكلفين بها في إطار الوقت المحدد لهم (Wijaya & Yulyona, 2017: 399).
ثالثاً. مؤشرات قياس قيد الوقت: هناك مؤشرين يستخدمان لقياس قيد الوقت (ضغط الموازنة الزمنية) وهما في (Zam & Rahayu, 2015: 1802):

1. ضيق الوقت: سيؤدي الوقت الضيق إلى زيادة مستويات الإجهاد في عملية التدقيق، لأن مراقب الحسابات ينبغي أن يؤدي أعمال التدقيق في فترة زمنية ضيقة وقليلة.
2. إتمام موازنة الوقت: تؤدي قلة الوقت المتاح لمراقب الحسابات إلى أنه يميل إلى إهمال إجراءات مهمة لإنجاز أعماله ضمن الوقت المتاح لهم، مما قد ينعكس على جودة أدائه.

المحور الثالث: ممارسة الشك المهني وتأثير قيد الوقت فيه

أولاً. مفهوم الشك المهني

إن الشك المهني نال اهتماماً متزايداً من المنظمات المهنية ذات الصلة والأكاديميين، ويتجلى ذلك من خلال المعايير التي أصدرتها المنظمات، فضلاً عن الدراسات والأبحاث التي أجراها الأكاديميون. وقد اختلفت الآراء حول مفهوم الشك المهني ويعود هذا الاختلاف إلى عدم اتفاق الأطراف المعنية بشأن مفهوم محدد ومتفق عليه لهذه الممارسة المهنية المهمة (الزايغ، 2020: 218). لقد عرفه مركز التجارة الدولية (ITC) بأنه انتباه مراقب الحسابات إلى أدلة التدقيق التي تتعارض مع أدلة التدقيق الأخرى التي تم الحصول عليها أو المعلومات التي تثير الشكوك حول موثوقية المستندات أو الردود على الاستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق (Ray, 2016: 2). وفي إطار التقييم الانتقادي لأدلة التدقيق فقد عرفه معيار التدقيق الدولي (ISA 200) بأنه الموقف الذي ينطوي على عقلاً تساؤلياً بشأن الظروف التي تشير إلى احتواء البيانات على الأخطاء المحتملة بسبب الخطأ أو الاحتيال، والتقييم الانتقادي والدقيق لأدلة التدقيق (Olsen, 2017: 3).
ثانياً: أهمية الشك المهني: لقد تناول الكتاب والباحثون أهمية ممارسة الشك المهني من زوايا متعددة وكما يأتي:

1. أهمية الشك المهني بالنسبة لمهنة التدقيق: يعمل الشك المهني على تحسين عملية التدقيق، إذ إنه يساعد في اكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء الناتجة عن الاحتيال (9) (Quadackers & Wijnandsrade, 2009). وينبغي على مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني في كافة جوانب التدقيق، بما في ذلك قبل وبعد قبول عملية التدقيق، إذ يتوجب عليه النظر في نزاهة إدارة الوحدة قبل قبول عملية التدقيق، وقيم مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في المستقبل (3: AUASB, 2012).

2. أهمية الشك المهني بالنسبة لأعضاء فريق التدقيق: تتمثل أهمية ممارسة الشك المهني بالنسبة لأعضاء فريق التدقيق بما يأتي:

أ. اكتشاف الأخطاء الجوهرية: لقد ذكر (Holdernes Jr) أن الشك المهني يعد من الركائز الأساسية لاكتشاف الأخطاء والتلاعبات الجوهرية، فهو أمراً ضرورياً لمساعدة مراقب الحسابات على إصدار الأحكام المهنية المناسبة، إذ يفترض أن البيانات التي تحويها الكشوفات المالية قد يكتنفها قدرٌ من الأخطاء والتلاعبات (91: Holderness Jr, 2014).

ب. اتخاذ القرارات: هنالك علاقة وثيقة بين الشك المهني والحكم المهني، إذ يدعم الشك المهني إصدار الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عند اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية التدقيق، مثل طبيعة وتوقيت

إجراءات التدقيق التي ينبغي القيام بها، مدى كفاية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استخلاص النتائج استناداً إليها (4-5: No year، IAASB).

3. **أهمية الشك المهني بالنسبة للمجتمع المالي:** تبرز أهمية الشك المهني للمجتمع المالي من خلال تضيق الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع المالي من مراقبي الحسابات وما يمكن أن تتضمن تقاريرهم، وبالتالي فإنه يعزز ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق (الشمري، 2020: 15).
ثالثاً. خصائص الشك المهني: إذ حددت المنظمات المهنية المختصة وبعض الكتاب والباحثين خصائص للشك المهني كما يأتي (Hussin & Iskandar, 2015: 70)، (Yankova, 2015: 135)، (زيتون، 2017: 8):

1. **الاستجواب (العقل المتسائل):** تنص هذه الخاصية على قدرة عقل مراقب الحسابات على السؤال باستمرار عن صحة المستندات أو المعلومات التي حصل عليها خلال عملية التدقيق، وأن ينتبه للظروف التي تشير إلى احتمال وجود خطأ جوهري ناتجة عن الاحتيال. وقد ذكر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في دليله الموسوم (رقابة الجودة الدولية، التدقيق، خدمات التوكيد والخدمات الأخرى المرتبطة بها)، أنه غالباً ما يتسائل مراقب الحسابات من أصحاب الشك العالي عن مدى صحة وموثوقية أدلة التدقيق التي حصل عليها، والتي تدعم رأيه الذي يقدمه. (IFAC, 2010: 27)
 2. **تعليق الأحكام:** تشير إلى أن مراقب الحسابات ينبغي أن يقتنع بالمعلومات أو الأدلة التي تم الحصول عليها من إدارة الوحدة الاقتصادية قبل أن يقوم باتخاذ القرار لحين توفير المعلومات الكافية والإيضاحات والمبررات.

3. **البحث عن المعرفة:** تعتمد هذه الخاصية على مقدار حب الاستطلاع والرغبة في معرفة كافة الجوانب التي تتعلق بتدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، وبالتالي فإن هذا الفضول يدفع مراقب الحسابات إلى السعي خلف المعرفة والبحث المتزايد عن صحة المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى اكتشاف التحريفات الجوهرية.

4. **فهم الشخصية:** توضح هذه الخاصية أن مراقب الحسابات ينبغي أن يفهم السبب أو الدافع من وراء تصرفات الإدارة، كما أن خاصية فهم الشخصية تشجعه على أن يكون متشككاً بالدوافع الشخصية وراء أفعالها والتحقق من نزاهتها وصدقها.

5. **خاصية الثقة بالنفس:** يتطلب الشك المهني من مراقب الحسابات الثقة بالنفس وقوة الشخصية من أجل أن يحافظ على عقلية التساؤل لمقاومة الرغبة في قبول الإجابات، وشجاعة في تحدي ادعاءات الآخرين، فضلاً عن اقتناعه التام بما يفعله.

6. **خاصية الاستقلال الذاتي:** تشير هذه الخاصية إلى أنه ينبغي على مراقب الحسابات اتخاذ قرارات شجاعة ومحايدة فيما يتعلق بتقييم أدلة التدقيق، وعند إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة وصدق عرض الكشوفات المالية.

رابعاً. العوامل المؤثرة في ممارسة الشك المهني نظراً لأهمية الشك المهني فمن الضروري التعرف على العوامل المؤثرة عليه، وهما في عاملين:

1. **قيد الوقت:** سبق أن تمت الإشارة إلى أهمية ممارسة الشك المهني من مراقب الحسابات في مراحل التدقيق كافة، ولما لها من تأثير كبير في مساعدة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في حسابات الوحدة الاقتصادية محل التدقيق. وإن هذه الممارسة غالباً ما تصطدم بقيد الوقت (موازنة الوقت) المتفق عليه مع إدارة الوحدة الاقتصادية. إن الكثير من الوحدات الاقتصادية

تتميز بتنوع أنشطتها وتعقيد عملياتها وتشابك علاقتها مع الوحدات الاقتصادية الأخرى، مما يتطلب تدقيق حساباتها وقتاً طويلاً نسبياً، إلا أن مراقب الحسابات لا يأخذ ذلك بنظر الاعتبار دائماً، مما يجعلهم تحت طائلة قيد الوقت المتفق عليه، إذ إن إدارة الوحدة الاقتصادية تطلب من مراقب الحسابات تقديم تقريره النهائي في الوقت المحدد بموجب العقد، ولأجل إيفاء شروط العقد يقوم مراقب الحسابات بإتمام عملية التدقيق في مدة زمنية قصيرة (Munandar 2018: 110) (Said & Said) نتيجة لضغط الوقت الذي يتعرض له مراقب الحسابات المتسبب في توتره وإجهاده وفي كيفية تنفيذه عملية التدقيق، فإنه يقلل من حجم أدلة التدقيق والمقابلات والاستفسارات الأخرى، بما يؤدي إلى انخفاض قدرته على اكتشاف الأخطاء الجوهرية (Umar et al., 2017: 104).

2. **عقلية الشك المهني:** تتمثل عقلية الشك المهني في توسيع نطاق البحث عن المعلومات، والسعي لكشف التناقضات، وزيادة إمكانية توليد بدائل، وزيادة التدقيق في الخصائص الشخصية لمراقب الحسابات، التي تشترك في تكوين عقلية التشكيكية المهنية له (مبارك، 2018: 51) وتتمثل بما يأتي:

أ. **أخلاقيات المهنة:** تتطلب أخلاقيات المحاسبة من مراقب الحسابات أداء واجباته وفقاً لمعايير المحاسبة، وقد أظهرت الأدبيات المحاسبية أن مراقب الحسابات يتخذ أحكاماً مهنية بشكل أكثر تحفظاً، وذلك نتيجة لزيادة مستوى الشك المهني لديه. (Enofe et al., 2015: 5).

ب. **المعرفة المهنية:** تشكل المعرفة عاملاً مهماً من العوامل المؤثرة في بناء وتكوين عقلية متشككة مهنية لمراقب الحسابات، وذلك من خلال تفاعلها مع خصائص الشك المهني (مبارك، 2018: 51).

ج. **الخبرة والتخصص القطاعي:** تأخذ خبرة مراقب الحسابات دورها الرئيس في دعم شكوكه المهنية، إذ تلعب خبرة مراقب الحسابات وقيامه بعمليات التدقيق المختلفة دوراً فعالاً في تعزيز الشك المهني لديه، وتساعد على إصدار أحكام مهنية أفضل من أقرانه من ذوي الخبرة الأقل. (الطائي وعثمان، 2017: 603).

د. **التدريب:** يمثل أحد الأساليب التي تساهم في مساعدة مراقب الحسابات لإجراء عمليات التدقيق بدقة أكبر لكشف الاحتيال والحد منه، فضلاً عن زيادة العقلية المتشككة (Curtis, 2014: 10).

ثالثاً. **طبيعة إدارة الوحدة الاقتصادية محل للتدقيق وخصائصها:**

غالباً ما تتولد عقلية الشك المهني لدى مراقب الحسابات من خلال المعلومات التي تتوفر له عن تاريخ وسمعة إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق، فإذا كانت الإدارة كثيرة المخالفات ولديها مشكلات مع الأطراف الأخرى التي تتعامل معها، فضلاً عن توجيهها في إدارة الأرباح بما ينسجم مع رغباتها وتوجهاتها كل ذلك يجعل مراقب الحسابات متشككاً (Enofe et al., 2015: 5-6).

المحور الرابع: قياس علاقة الارتباط والتأثير بين قيد الوقت وممارسة الشك المهني
أولاً. مجتمع وعينة البحث: لقد بلغ حجم مجتمع البحث (511) فرداً، وتم توزيع (113) استمارة استبانة على عينة البحث، وكان عدد الاستمارات التي تمت الإجابة عليها واستلامها (110) استمارة، والجدول رقم (2) يبين تفاصيل توزيع واستلام ونسبة استرداد الاستمارات.

ثانياً. الصدق والثبات

1. **الصدق:** يعد الصدق من الشروط الضرورية واللازمة لبناء الاختبارات والمقاييس، وإن الصدق يدل على مدى قياس الفقرات للظاهرة المراد قياسها، وإن أفضل طريقة لقياس الصدق هو الصدق

الظاهري والذي هو عرض فقرات المقياس على مجموعة من الخبراء للحكم على صلاحيتها، وقد تحقق صدق المقياس ظاهرياً من خلال عرض الفقرات على مجموعة من المتخصصين في المحاسبة.

2. **الثبات:** وهو الاتساق والثبات في نتائج المقياس إذ يعطي النتائج نفسها بعد تطبيقه مرتين في زمنين مختلفين على نفس الأفراد، وتم حساب الثبات بطريقتين:

أ. الثبات بطريقة التجزئة النصفية: تقوم فكرة التجزئة النصفية على أساس قسمة فقرات المقياس على نصفين متجانسين ولغرض حساب الثبات على وفق هذه الطريقة تم تقسيم فقرات المقياس على نصفين يضم الأول الفقرات الزوجية، فيما يضم الثاني الفقرات الفردية، وتم استخراج معامل ارتباط بيرسون بين درجات النصفين ومعادلة سبيرمان براون التصحيحية.

ب. معامل (ألفا) للاتساق الداخلي: إن معامل ألفا يزودنا بتقدير جيد في أغلب المواقف وتعتمد هذه الطريقة على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، لأن هذه المعادلة تعكس مدى اتساق الفقرات داخلياً. وكما موضح في الجدول الآتي:

الجدول (1): معامل ألفا كرومباخ والتجزئة النصفية لكل محور

اسم المحور	عدد الفقرات	قيم ألفا	التجزئة النصفية	
			معامل ارتباط بيرسون	معادلة سبيرمان براون التصحيحية
قيد الوقت	16	0.833	0.726	0.842
ممارسة الشك المهني	12	0.869	0.696	0.821

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v 25.
 من خلال الجدول رقم (1) نلاحظ بأن قيم (ألفا) كرونباخ، وكذلك قيم التجزئة النصفية أكثر من (0.65)، وهذا يعني بأن هناك ثبات عالي
 ثالثاً. عرض وتفسير نتائج المحاور:

الجدول (2): نتائج المحاور

المحاور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية (%)	ترتيب الأهمية النسبية	اتجاه مستوى الإجابة	معامل الاختلاف (%)
قيد الوقت	3.55	0.54	71.0	2	مرتفع	15.2
ممارسة الشك المهني	3.93	0.52	78.6	1	مرتفع	13.2

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v 25.
 من خلال الجدول رقم (2) نلاحظ بأن محور ممارسة الشك المهني حصل على أعلى وسط حسابي إذ بلغ (3.93) وبأعلى أهمية نسبية إذ بلغت (78.6%) وباتجاه المرتفع، أما محور قيد الوقت فقد جاء بالمرتبة الثانية، إذ حصل على وسط حسابي (3.55) وبأهمية نسبية (71.0%) وباتجاه المرتفع، ومن خلال قيم معامل الاختلاف والتي تبين أي من المتغيرات كان أفراد العينة أكثر تجانساً في إجاباتهم، إذ إن أقل معامل اختلاف هو الأكثر تجانساً، فنلاحظ بأن ممارسة الشك المهني جاءت بالمرتبة الأولى من حيث التجانس ويليهما قيد الوقت، كذلك نلاحظ بأن قيم الانحراف المعياري جاءت متوافقة مع قيم معامل الاختلاف، إذ إن أقل قيمة في الانحراف المعياري قابلته أقل قيمة لمعامل الاختلاف وهذا يدعم بشكل كبير تجانس البيانات.

ثالثاً. اختبار فرضيات البحث:

1. وصف واختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات من شروط تطبيق الانحدار الخطي والارتباط يجب أن تتوزع البيانات التوزيع الطبيعي.

الجدول (3): وصف واختبار التوزيع الطبيعي لمتغيرات البحث

القرار	p-value	Kolmogorov-Smirnov Z	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات
تتوزع التوزيع الطبيعي	0.075	1.28	0.54	3.55	قيد الوقت
تتوزع التوزيع الطبيعي	0.095	1.23	0.52	3.93	ممارسة الشك المهني

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v 25.

والنتائج في الجدول رقم (3)، إذ يلاحظ بأن جميع قيم المعنوية لاختبار Kolmogorov-Smirnov هي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني بأن بيانات المحاور والأبعاد تتوزع التوزيع الطبيعي.

2. اختبار فرضية البحث:

❖ اختبار الفرضية الأولى والقائلة: (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين قيد الوقت وممارسة الشك المهني).

الجدول (4): معامل الارتباط واختبار t لمعامل الارتباط بين قيد الوقت وممارسة الشك المهني

الدلالة	قيمة t الجدولية بمستوى (5%)	درجة الحرية	t test المحسوبة	قيمة معامل الارتباط r
وجود ارتباط طردي	1.97	108	7.02	0.59

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v 25.

من خلال الجدول رقم (4) يلاحظ أن قيمة t المحسوبة بلغت (7.02) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (108) والبالغة (1.97) وهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيد الوقت وممارسة الشك المهني، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.59) وهي قيمة موجبة أي العلاقة طردية بينهما وهذا يعني قبول الفرضية.

❖ اختبار الفرضية الثانية والقائلة: (يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لقيد الوقت في قدرة مراقبي الحسابات على ممارسة الشك المهني)

الجدول (5): تأثير قيد الوقت في قدرة مراقبي الحسابات على ممارسة الشك المهني

المتغير المستقل	المتغير المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة t المحسوبة لاختبار معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	قيمة F المحسوبة	الدلالة
قيد الوقت	ممارسة الشك المهني	1,92	0,57	7,51	0,34	56,38	وجود تأثير

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS v 25.

قيمة F الجدولية بمستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (108,1) = 3.96

من خلال الجدول رقم (5) يلاحظ بأن قيمة F المحسوبة بلغت (56.38) وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (108,1) والبالغة (3.96) وهذا يعني هناك تأثير ذو دلالة معنوية لقيد الوقت في قدرة مراقبي الحسابات على ممارسة الشك المهني، وبما أن إشارة معامل بيتا موجبة، فهذا يعني أن التأثير إيجابي (علاقة طردية)، وبلغت قيمة معامل التحديد (0.34)، وهذا يعني أن (34%) من التغيرات الحاصلة في ممارسة الشك المهني يمكن تفسيره من قيد الوقت، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.57) وهي قيمة موجبة ودالة، إذ بلغت قيمة t المحسوبة (7.51)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (0.05) ودرجة حرية (108) والبالغة (1.98) وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في قيد الوقت سيكون هناك زيادة بمقدار (57%) في ممارسة الشك المهني، أي عندما يزداد الوقت المتاح لمراقب الحسابات، وإن معادلة الانحدار تكون بالشكل الآتي:

$$M = 1.92 + 0.57 X$$

حيث إن M: تمثل ممارسة الشك المهني، X: تمثل قيد الوقت

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

1. يقوم مراقب الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ومكاتب وشركات التدقيق الخاصة بإعداد برنامج تدقيقي لا يتوافق مع المهام المطلوبة والوقت المتاح له.
2. يؤدي قيد الوقت إلى تقليل أدلة التدقيق من مراقب الحسابات، مما ينعكس سلباً على نتائج التدقيق وإبداء رأياً فنياً محايداً.
3. هنالك انعكاس سلبي لقيد الوقت على استقلالية مراقب الحسابات، مما يحد من قدرته على ممارسة الشك المهني.

ثانياً. التوصيات:

1. على مراقب الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ومكاتب وشركات التدقيق الخاصة أن يأخذ قيد الوقت بعين الاعتبار في تحديد أولوياته، بما يفضي إلى تحقيق الهدف من التدقيق.
2. ضرورة محافظة مراقب الحسابات على استقلاليته، بما يمكنه من ممارسة الشك المهني.
3. ينبغي على مراقب الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ومكاتب وشركات التدقيق الخاصة عند وجود قيد الوقت جمع أدلة التدقيق لا تستغرق وقتاً طويلاً.

المصادر

أولاً. المصادر العربية

أ. الدوريات

1. زيتون، محمد خميس جمعة حطاب، (2017)، دراسة استكشافية لقياس الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية المجلد 54، العدد الأول.
2. الزبيدي، فراس خضير (2014)، العوامل المؤثرة في جودة أعمال التدقيق من وجهة نظر مراقبي الحسابات العراقيين: دراسة ميدانية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 7، ص 50-63.
3. الطائي، بشرى فاضل و عثمان، علاء الدين عبد الرحمن (2017)، تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 108.
4. محمد، أحمد محمد شوقي (2017)، أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة: دراسة تجريبية، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد 6، (العدد الأول)، 129-170.

ب. الرسائل والأطاريح الجامعية:

1. الشمري، ميثاق طالب منعم (2020)، دور الشك المهني لمراقب الحسابات في تخفيض مخاطر التدقيق: دراسة تطبيقية على عينة من شركات ومكاتب التدقيق العراقية"، دراسة غير منشورة لنيل شهادة الدبلوم العالي مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
2. مبارك، إيمان علي مكاي (2018)، التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وانعكاسه على جودة عملية المراجعة: رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة القاهرة.

ثانياً. المصادر الأجنبية:**A. Books:**

1. IFAC, International federation of accountants, (2010), Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, 545th Avenue, New York-USA.
2. Olsen, C. (2017), A study of professional skepticism, Springer.
3. Yankova, K. (2015), The Influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditors' Belief Revisions, Springers.

B. Periodicals:

1. Aswar, K., Fahmi Givari, A., Wiguna, M., & Hariyani, E., (2021)., Determinants of audit quality: Role of time budget pressure, Problems and Perspectives in Management, 19, (2), 308-319.
2. Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., & Mårtensson, O. (2017), Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden, Journal of Management & Governance, 21, (2), 331-350.
3. Curtis, R. K. (2014), Breaking the Barrier—An Examination into the Current State of Professional Skepticism, Honors Scholar Theses. 340.
4. Enofe, DR. A. O, Ukpebor, Innocent and Ogbomo, N., (2015), The effect of accounting ethics in improving auditor professional skepticism, international journal of advanced academic research, Vol. 1, No.2.

5. Holderness Jr., D. Kip (2014), Detecting deception in client inquiries: A review and implications for future research, *Journal of forensic& investigative accounting*, Vol.6, No. 2.
6. Hussin, Sayed Alwee Hussnie Sayed and Iskandar, Takiah Mohd. (2015), Re-Validation of professional skepticism traits, *Procedia Economics and Finance*, 28, 68-75.
7. Jati, I. K., & Suprasto, H. B., (2020), Time budget pressure on audit quality with audit structure, independence, and audit supervision as moderating variable, *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, Vol. 7, No(6), 21-32.
8. Ray, Thomas J. (2016) Re: Invitation to comment: Enhancing audit quality in the public interests'' *International auditing and assurance standards board*, New York.
9. Said, L. L., & Munandar, A. (2018), The influence of auditor's professional skepticism and competence on fraud detection: the role of time budget pressure, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol.15, No (1).
10. Umar, M., Sitorus, S. M., Surya, R. L., Shauki, E. R., & Diyanti, V., (2017), Pressure, dysfunctional behavior, fraud detection and role of information technology in the audit process, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol.11, NO (4), 102-115.
11. Wijaya, I. A., & Yulyona, M. T. (2017), Does Complexity Audit Task, Time Deadline Pressure, Obedience Pressure, and Information System Expertise Improve Audit Quality? *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7 (3), 398-403.
12. Yustina, A. I., & Gonadi, S. A. (2019), The negative effect of time budget pressure to auditor independence and professional skepticism, *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol.21 No (1), 38-48.
13. Zam, D. R. P., & Rahayu, S., (2015), Pengaruh tekanan anggaran waktu (time budget pressure), fee audit, dan independensi auditor terhadap kualitas audit (Studi kasus pada Kantor Akuntan Publik di wilayah Bandung), *e-Proceedings of Management*, Vol.2, No (2).

C. Theses and Dissertations:

1. Quadackers, Lucas Mathias and Wijnandsrade, Geboren (2009), A Study of auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions, *Academisch Proefschrift ter verkrijging van de graad Doctor aan de Vrije Universiteit Amsterdam*.

D. Publication

1. AUASB, Australian auditing and assurance standards board, (2012), *Professional scepticism in an audit of a financial report*.
2. IAASB, International auditing and assurance standards board (n.d.) *Professional skepticism in an audit of financial statements*, New York, IFAC.